

税收支出 理论与实践

国家税务总局税收科学研究所 编

经济管理出版社



中财 80002940

税收支出理论与实践

主 编 王成柏

副主编 张楚楠 郭庆旺

C12314/08

中央财经金融学院图书馆藏书

总 号 402236

进 号

经济管理出版社

(京)新登字029号

税支出理论与实践

主 编 王成柏

副主编 张楚楠 郭庆旺

出版：经济 管 理 出 版 社

(北京市西城区新街口红园胡同8号 邮政编码：100035)

发行：经济 管 理 出 版 社

印刷：京 南 印 刷 厂

850×1188 毫米 32开 印张 22.5 585千字

1992年2月第1版

1992年2月北京第1次印刷

印数：1~7300册

ISBN 7-80025-582-4/F·455

定价：11.30元

(内部发行)

前 言

为便于我国税务工作者和教学科研人员深入了解国外税收支出的理论与实践情况，为研究、完善我国的税收支出体系，设计适合我国国情的税收支出预算控制方法提供借鉴依据，我们搜集了80年代中期国际上有关税收支出的理论与实际运用的部分资料，经翻译编辑整理成《税收支出理论与实践》一书。本书客观地、系统地介绍了国外税收支出理论的形成、发展及其在各国的具体运用。

本书由王成柏同志任主编，张楚楠、郭庆旺同志任副主编。本书的整个编译分为两个阶段。第一阶段，由国家税务局税收科学研究所组织人力对搜集的有关资料进行严肃认真的翻译。第二阶段，本着取其精华的原则进行了认真的整理编辑工作。全书由上、下编及附录组成。上编的翻译工作由上海财经大学储敏伟同志，国家税务局辛本贵、刘雪梅同志，国务院发展研究中心梁玉丰同志担任，国家税务局张楚楠同志承担了这一部分译文的校订工作；下编和附录的翻译工作由东北财经大学郭庆旺同志，大连市税务局秦泽义同志，山西省左云县税务局李伟扶同志及东北财经大学图书馆杜英才同志担任，国家税务局孙志伟、张楚楠、孙玉刚、钱崇明、袁源、张毅同志及北京财贸学院王成典同志承担了这一部分译文的校订工作。最后由王成柏同志对全书进行了总的校订。

由于参加编译的同志都刚刚接触这一课题，加之时间仓促，书中定会有不少错误之处，恳请读者批评指正。

国家税务总局税收科学研究所

1991年10月

目 录

上编 税收支出理论

第一章 导言	(1)
第二章 税收支出对预算政策的影响	(25)
第一节 税收支出与总统预算报告	(26)
第二节 国会预算程序中的税收支出	(40)
第三章 税收支出对税收政策与税务管理的影响	(67)
第一节 税收支出对税收政策的影响	(69)
第二节 税收支出对税务管理的影响	(91)
第三节 税制改革和税制简化的策略	(93)
第四章 税收支出与直接支出的抉择	(95)
第一节 税收支出的缺点	(96)
第二节 税收支出某些消极方面的解决办法	(104)
第三节 税收支出与直接支出选择的先决条件	(107)
第四节 税收支出与直接支出的选择方法	(109)
第五节 明确选择的实例	(118)
第五章 税收支出概念的法律问题	(113)
第一节 宪法上的案例	(114)
第二节 其他联邦法规中作为财政补助的税收利益	(137)
第三节 起诉资格	(139)
第六章 税收支出的国际问题	(148)
第一节 税收支出与美国国际所得税条款的应用	(149)

第二节	税收支出与国际税收争端的解决	(163)
第三节	税收支出与国际财税比较资料的利用	(168)
第四节	税收支出概念在一些国家的运用	(170)
第七章	税收支出分析的有关问题	(174)
第一节	所得税税收支出分析的一般概念	(174)
第二节	所得税税收支出分析的特殊问题	(185)
第三节	税收支出估计的方法与问题	(212)
第四节	税收支出分析在其他税收上的运用	(210)

下编 税收支出的国际比较

第八章	导言	(225)
第九章	鉴定税收支出的准则	(232)
第一节	个人和公司所得税的税收支出鉴定准则	(232)
第二节	增值税与销售税的税收支出鉴定准则	(280)
第三节	财富税的税收支出鉴定准则	(320)
第十章	美国的税收支出	(343)
第一节	美国的税收支出表	(343)
第二节	美国税制的基本情况	(351)
第三节	美国税收支出表的项目说明	(353)
第四节	美国税收惩罚表	(379)
第五节	美国税收惩罚表的项目说明	(380)
第六节	美国税收支出(惩罚)表的进一步说明	(382)
第十一章	加拿大的税收支出	(387)
第一节	加拿大的税收支出表	(387)
第二节	加拿大税制的基本情况	(398)
第三节	加拿大税收支出表项目说明	(400)
第四节	加拿大税收惩罚表	(442)
第五节	加拿大税收惩罚表项目说明	(444)

第六节	加拿大税收支出(惩罚)表的进一步说明	(447)
第十二章	英国的税收支出	(451)
第一节	英国的税收支出表	(451)
第二节	英国税制的基本情况	(461)
第三节	英国税收支出表项目说明	(467)
第四节	英国税收惩罚表	(483)
第五节	英国税收惩罚表项目说明	(484)
第十三章	瑞典的税收支出	(486)
第一节	瑞典的税收支出表	(486)
第二节	瑞典税制的基本情况	(488)
第三节	瑞典税收支出表项目说明	(501)
第四节	瑞典税收惩罚表	(530)
第五节	瑞典税收惩罚表项目说明	(532)
第六节	一些次要项目	(534)
第十四章	荷兰的税收支出	(536)
第一节	荷兰的税收支出表	(536)
第二节	荷兰税制的基本情况	(543)
第三节	荷兰税收支出表的项目说明	(546)
第四节	荷兰税收惩罚表	(566)
第五节	荷兰税收惩罚表的项目说明	(567)
第六节	与税收支出项目有关的几种商品税	(569)
第十五章	法国的税收支出	(571)
第一节	法国的税收支出表	(571)
第二节	法国税制的基本情况	(580)
第三节	法国税收支出表的项目说明	(582)
第四节	法国税收惩罚表	(607)
第五节	法国税收惩罚表的项目说明	(608)
附录I:	包括在每一预算职能中税收支出条款的主要类型	(610)

附录Ⅱ：经济合作与发展组织财政事务委员会的“税收支
出”报告（1984年）(615)

上编 税收支出理论

第一章 导 言

大多数人也许可将“国内收入法典”当作美国政府征集收入的工具。然而，许多人惊奇地发现，它也是美国政府每年花费数十亿美元的一条渠道。假如信息灵通的公众要想明智地考虑政府支出对经济的影响和对特殊阶层或特殊企业的全部影响，那么清楚地理解这一事实是十分必要的。这些包含在“国内收入法典”中的支出计划被称为“税收支出”。由于税收支出条款看上去象法典中的其它组成部分一样，因而许多人以传统的观点将它们视为税收制度的缺陷——视为税收“漏洞”或“偷税”——从而被看作必要的税制改革目标。

1968年，财政部公布了美国的第一个税收支出预算。自从那时以来，税收支出的概念在其范围和实际运用方面已急剧地扩展。例如，1974年的国会预算法案将这一概念变成新的国会预算程序的一个组成部分。相应地，1975年以后的所有预算都包括一个标题为“税收支出”的专门分析，这部分内容描述税收支出的概念并提供详细的所得税支出表。1976年，众参两院预算委员会都拟定把削减税收支出作为税制改革立法的一个目标；这一步骤是1976年“税收改革法案”得以通过的一个重要因素。1977

年，总统要求财政部提供一份有关列为税收支出的每个项目是否一直合乎需要的详细报告。从1977年开始，国会在其使持续增长的联邦预算变得更为易于管理的不断努力中再次认识到——象它在1974年所认识的那样——它必须致力于解决税收支出的影响。这一时期，国会主要注重于对联邦支出计划的“日落法”（即零基预算法——编译者注）审查的提案，以及注重于联邦支出的各种可能的法定界限。

税收支出概念也开始引起国际上的注意。1976年和1977年，两个主要的国际税收组织——“国际财政协会”（一译“国际税收协会”）和“国际公共财政学会”——都把税收支出概念作为其年会的一个主题。1979年，加拿大政府公布了一份联邦所得税体系与商品税体系的综合税收支出表以及税收优惠的涵义分析。同年，英国政府在其“支出计划书”中包括了一份税收支出表。在1980至1982年之间，一些国家采用了正式的税收支出预算，有几个国家在政府内外展开了初步的研究。1984年，“经济合作与发展组织”中来自6个国家的财政学者共同完成了这些国家税收支出的首次比较研究。

这些情况表明，对预算政策与税收政策两方面问题中税收支出概念所起的作用，正在日益迅速地得到承认。一旦一个国家注意到其税收体系中存在的税收支出，它就开始认识到：只有重视这些支出，它才能控制其预算政策与税收政策。这一认识必然导致进一步省察税收支出概念产生影响的途径，这种影响既包括对财政政策主旨的影响，也包括对这种政策形成的政治过程的影响。

美国财政部在1967年至1968年形成和应用了税收支出概念。在60年代，财政部所持总的立场是反对运用税收激励去推进特殊的社会政策目标，而鼓励运用直接的支出计划提供必需的财政资助。财政部在对税收激励的研究中发现，政府根本没有任何对现存税收激励措施或与其有关的税收优惠数量的综合分析。因

而，财政部就同税收损失（即每个税收优惠项目所耗费的税收量）估算一起，编出了一份税收支出表。表中的各个项目同直接预算的分类项目相对应，以便可以在直接支出计划与税收支出计划之间进行对照与比较。

税收支出概念认定，一项所得税是由两个截然不同的部分所组成。第一部分是由实行标准的所得税所必需的税制结构条款所组成，诸如净所得的定义、会计准则规范、需征税实体的确定、税率表和免税所得标准的确定以及国际交易征税的适用性等等。这些条款组成了税收的收入征集方面。第二部分是由在每个所得税中均可找到的那些特殊优惠条款所组成。这些条款常被称为税收激励或税收补助，是同标准的税制结构相背离的，并旨在优待特定的行业、特定的活动或特定阶层的人们。这些优惠采用许多不同的形式，诸如毛收入中的永久性不予计列部分、毛收入中的扣除项目、纳税义务的递延、税收抵免或者特别优惠税率等。但无论其形式如何，这些与标准的税制结构相背离的条款代表了政府对受优待的一些活动或一些群体的支出，这些支出是通过税收体系而不是通过直接的拨款、贷款或其他政府资助形式实现的。

从不同的角度出发，当政府决定给予一项活动或一个群体以货币资助的时候，它可以从一系列方法中加以选择，这些方法诸如：直接的政府拨款或政府补贴；可能低于市场利率的政府贷款；或者由政府出面担保的私人贷款。或者，政府也可以利用税收体系，通过采用特殊的收入不予计列、所得扣除或其他类似的办法，对受优待的活动或群体减轻其本来应履行的纳税义务。在所得税的条件下，类似的例子还有投资抵免、某些种类的收入不予计列、加速折旧扣除、特种消费形式的扣除以及适用于某些活动的低税率。这些减税措施实际上代表了由政府提供的货币资助。

税收支出分析是以正在设想中的一种标准的税制涵义为基础的。财政部虽然注重于所得税的税收支出分析，但这种分析同样适用于任何具有广泛课税基础的、倾向于具有普遍适用性的税种，

诸如消费税（其实例有零售税、增值税和累进支出税）、财富转移税、一般财产税或财富税等。当税收支出分析被应用于某一特定税种时，需要了解这种税制的标准结构，以便确定某一条款是结构性规定的组成部分，还是税收支出的组成部分。在美国的所得税支出分析中，净所得的标准概念是以尚茨—黑格—西蒙斯（Schanz—Haig—Simons，简称S—H—S）关于所得的经济定义为基础的，也就是指：两个时点之间净经济财富的增加额加上这一时期中的消费额。“消费”实际上包括除在所得的赚取或产生过程中发生的费用以外的一切支出（这些费用是对毛收入的正当抵消，以便得出应纳税净所得）。由于S—H—S方法没有指定需要使用何种会计核算方法，因而在确立税制的标准结构时，财政部采用了被广泛接受的商业会计核算准则。这些经济标准与会计准则的结合应用同“普遍接受的所得税结构”这一要求有关。这一最终准则把在资产价值中未实现增值的部分和家庭或其他资产中的估算收入加以排除后的所得，认作是标准的所得，因为在美国，这些收入项目尚未被普遍作为课税对象——即使它们属于经济定义的所得之类。

应纳税单位并不是由S—H—S定义所规定的，也不存在应纳税单位的标准概念。应纳税单位的选择——举例来说，怎样对单身者与已婚者以及一般的家庭征税——与其看作是税收政策本身，不如看作是包括国家对婚姻、对普通妇女、对女劳动力的态度等在内的更广泛的政策问题。税率表本身也不是一个标准概念。相反，象税率应该如何累进或税率应该适用于收入等级中的哪一个最低起征点这样的内容，则被看作是由财政政策与政治目标所决定的问题。一旦应纳税单位和一般的税率表被确定为财政政策的内容，那么，由那些打算给予税收优惠好处的决定所引起的变更性条款，就形成了对标准税制结构的背离。因而，税率的普遍削减并不是税收支出——尽管它也会减轻税收。同样，S—H—S的税制标准没有说明公司所得税与个人所得税之间的任何

特殊联系，也没有指定某种古典的公司税结构（某种全部综合的公司所得税，或某种部分综合的公司所得税）作为标准的税制结构。然而，一旦政府明确公司税与个人所得税之间应具有哪些联系，那么，与政府的这种选择相背离的特殊规定就构成了税收支出。在美国，现行的税收支出分析沿用的是公司所得税与个人所得税的古典分离方法。

S—H—S 标准也没有说明课税基础的确定应依据名义上的所得额还是按通货膨胀调整的所得额。在这种情况下，一旦政府作出明确的选择，那么任何背离这种选择的特殊规定也就成为税收支出。因此，如果在计算收益或折旧时因通货膨胀而调整资产的耗费，却未能相应调整为获取资产而借入资金的实际成本，那么，这种做法在反映通货膨胀的影响方面将只能达到部分的而优惠的调整，从而会形成一种税收支出。在美国，税收支出分析沿用的课税基础是以现行名义上的美元金额所确定的课税基础。对应于通货膨胀的税率表指数化不属于税收支出，因为税率表本身的形式并不涉及标准的税制结构；因此，由于通货膨胀而改变税率适用等级也不属于税收支出分析的范围。

标准的所得税定义的基本特征是净所得课税基础的确定，这一课税基础被分摊到用于计算纳税义务的特定会计年度（即按年度计算的会计期）。一般地讲，在那些采用具有广泛税基的现代所得税的国家里，对于见多识广的财政专家来说，如果他们的职责只是要确立一种标准的税制结构，那么，这种税基的确定并不是一个有多大争执的问题。如前所述，S—H—S 的净所得定义是普遍认可的标准，但这一标准仅包括一些基本的方面和少数细节问题。自从所得税开创以来，它的广泛应用及其在就业、工商业、政府和其他许多活动形式方面的变化，已经产生了大量的具体问题，其中有些问题涉及相当困难的税收支出区分问题。因此，税收支出预算的建立需要将 S—H—S 分析方法从其最初的解释扩展到已产生的许多新问题；而要使 S—H—S 定义适用于最新

的情况，就涉及到按照更近期的发展趋势来确定所得税的标准税基问题。因而，税收支出概念的应用需要对目前世界上标准的所得税税制结构进行理智的、统一的、彻底的分析。这是一项独一无二而必不可少的任务，也是其他任何财政理论研究从未触及过的问题。

某一个项目划分为税收支出本身既不意味着使该项目成为合乎需要的条款，也不意味着使该项目成为不合乎需要的条款；它也并不表明包含在税收体系中的这一项目是好的财政政策，还是坏的财政政策。某个项目划分为税收支出纯粹是提供参考资料而已，就如某个项目存在于政府的直接预算中也只是提供资料一样；这种划分只是宣布该项目并非标准税制结构组成部分的一种方法。如若这样，那么，提出下列问题是合乎逻辑的，假定在现存的预算政策、税收政策和其他有关准则的条件下，这些支出项目存在于税收体系之中是合乎需要的，还是不合乎需要的？

对某项税收确定其标准税基，是为了在该项税收条件下可以形成税收支出表；与确定标准税基的定义一起，税收支出分析还需要一种技术，以便估算通过税收支出渠道开支的数额。按照通常的方法，在某一特定的税收支出项目下开支的数额就是与该项目有关的税收损失。这一用于确定税收损失的估算技术恰好同财政部用于估算财政收入损益的技术方法一样，后者是每当税法被建议作任何修改时都要进行的，并且不管这种修改涉及税制结构性条款，还是涉及税收激励辅助性条款。

表1-1按照预算项目分类和次项目分类列出了美国1983~1988年财政年度公司所得税与个人所得税的税收支出概算数。

表 1-1 按照项目划分的公司和个人所得税收支概算表 1983~1988 财政年度(百万美元)^a

项 目	年 度	类 别	公司所得税的税收支出概算表		个人所得税的收支概算表									
			1983	1984	1983	1984								
050 国 际			1003	1004	1035	1036	1983	1984	1985	1987	1988			
051 国防部一军队														
		对武装力量人员的不予计税收益												
		和税收豁免												
		不予计税的平人												
		残废抚恤金												
150 国际事务														
155 国际财政计划														
		不予计税的或												
		国公民国外												
		劳动所得												
		国内国际销售公司												
		(DISC) 所得的延期纳税	1390	1185	1075	1050	1075	1110						
250 一般科学、空间和技术		受控的外国公司所得的延期纳税	430	345	375	390	420	455						
251 一般科学与基础研究														
									1285	1300	1365	1435	1503	1530

项 目	类 别				公 司 所 得 税 的 税 收 支 出 概 算 数				个 人 所 得 税 的 税 收 支 出 概 算 数							
	概 算	数 额	年 度	别	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1983	1984	1985	1986	1987	1988
270 能源																
271 能源供应																
采掘与开发																
成本费用																
石油与天然气	660	440	590	740	835	895					875	800	815	655	900	900
其他燃料	30	30	35	35	40	40										
成本折耗的超额比例																
石油与天然气	375	420	445	465	510	555					1425	1275	1305	1410	1505	1625
其他燃料	323	350	355	380	410	440					15	15	15	15	15	20
煤矿区使用费的资本收益处理	35	40	40	45	50	55					140	145	160	175	190	205
替代燃料生产的税收抵免	5	20	25	40	105	285										
酒精燃料抵免	5	5	5	5	5	5										
研究与开发支出费用	2105	2370	2560	2425	2485	2535					105	120	125	125	130	185
推进研究活动的税收抵免	615	650	660	305	65	25					30	35	40	30	5	b
暂停按第 861 节进行的与研究有关的试验支出分配有关的管制	120	60	b													